

XXXII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO PAULO - SP

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANA PAULA BASSO

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

FABIO FERNANDES NEVES BENFATTI

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydée Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Cláudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Cláudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Educação Jurídica

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Comissão Especial

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D597

Direito tributário e financeiro I[Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Jonathan Barros Vita, Liane Francisca Hüning Pazinato, Antônio Carlos Diniz Murta – Florianópolis: CONPEDI, 2025.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-316-9

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Os Caminhos Da Internacionalização E O Futuro Do Direito

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXXII Congresso Nacional do CONPEDI São Paulo - SP (4: 2025: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

XXXII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO PAULO - SP

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

APRESENTAÇÃO

O Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito (CONPEDI) tem a satisfação de anunciar a realização do seu XXXII Congresso Nacional, que ocorreu entre os dias 26, 27 e 28 de novembro de 2025, na cidade de São Paulo, tendo como instituição anfitriã a Universidade Presbiteriana Mackenzie. “Os caminhos da internacionalização e o futuro do Direito” — reflete os desafios e as oportunidades de um mundo em profunda transformação. A proposta é um convite à reflexão em um momento histórico marcado pela intensificação das interconexões globais — econômicas, políticas, culturais e tecnológicas — que tensionam as fronteiras tradicionais dos Estados e colocam o Direito diante de novas exigências e dilemas.

A SUBSTITUIÇÃO DO ICMS E DO ISS PELO IBS NA REFORMA TRIBUTÁRIA, Liane Francisca Hüning Pazinato, Vinicius Ruas Duarte, Os impactos da Reforma Tributária no cenário nacional, com ênfase nas alterações relativas ao ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e ao ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza), que serão substituídos pelo IBS (Imposto sobre Bens e Serviços). A pesquisa busca examinar os reflexos e implicações dessas mudanças no campo do direito tributário. O desenvolvimento do estudo foi estruturado em quatro etapas. Na primeira, são apresentadas noções gerais sobre o ICMS, abordando aspectos como seu fato gerador, base de cálculo e alíquota. Na segunda etapa, analisam-se os mesmos elementos no contexto do ISS, com foco na sua estrutura normativa e funcional. A terceira etapa é dedicada à Reforma Tributária propriamente dita, a qual propõe a substituição do ICMS e do ISS pelo IBS, com o objetivo de promover maior simplicidade e eficiência ao sistema tributário nacional. Por fim, na última etapa, discorrem-se as principais características do IBS, incluindo seu fato gerador, base de cálculo e alíquotas previstas.

A REFORMA TRIBUTÁRIA DE 2023 E O PACTO FEDERATIVO: EQUILÍBRIO OU RECENTRALIZAÇÃO DO PODER FISCAL? Ane Caroline dos Santos. Os impactos da Emenda Constitucional nº 132/2023 sobre o pacto federativo brasileiro, a partir da tensão entre uniformidade tributária e autonomia dos entes federados. Compreender até que ponto a

simplificação e padronização do sistema podem ocorrer sem comprometer a autonomia assegurada pela Constituição de 1988 a Estados e Municípios. A reforma representa apenas centralização ou se também oferece oportunidades de modernização administrativa e justiça social, além de objetivos específicos como examinar a trajetória histórica do federalismo fiscal, discutir os riscos da uniformidade excessiva e identificar potenciais efeitos da mudança legislativa. Os resultados indicam que a EC nº 132/2023 promove avanços relevantes em simplificação administrativa, transparência e redução da regressividade, mas também impõe limites à liberdade de Estados e Municípios na formulação de políticas próprias. A uniformidade deve ser entendida como mecanismo de coordenação e não de centralização absoluta, de modo que a efetividade da reforma dependerá da maneira de implementação e da preservação de espaços mínimos de autonomia local.

OS COSTUMES COMO FONTE DO DIREITO: UMA ANÁLISE FILOSÓFICA DOS COSTUMES E SUA INCAPACIDADE DE GERAR NORMAS À LUZ DO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO. Jorge Bezerra Ewerton Martins , Vinícius Vieira , Diogo de Almeida Viana dos Santos. A classificação dos costumes em sua valoração no campo jurídico, seja enquanto veículos introdutórios de normas, seja enquanto normas já incorporadas ao ordenamento. Busca-se compreender em quais momentos e em que medida os costumes exercem influência sobre o direito positivo, atravessando a normatividade e condicionando sua eficácia. Parte-se da premissa de que há normas criadas para alterar ou suprimir costumes, assim como existem costumes capazes de transformar e ressignificar normas já estabelecidas. Tradicionalmente, a doutrina identifica os costumes como fontes do direito, porém o problema central da investigação reside em reavaliar essa condição à luz da teoria construtivista, especialmente no âmbito do Constructivismo Lógico-Semântico. Verificar se os costumes devem ser efetivamente considerados fontes do direito, analisando sua evolução histórica, sua posição na doutrina contemporânea e sua aplicação específica no direito tributário. Pretende-se, ainda, avaliar a relevância pragmática dos costumes no processo de criação normativa, examinando seu papel não apenas como elemento de conservação ou tradição, mas também como fator dinâmico de inovação jurídica.

JUSTIÇA FISCAL E EMOÇÕES: UM OLHAR SOBRE OS SENTIMENTOS DOS CONTRIBUINTES ANTE A TRIBUTAÇÃO. Tatiana Maria Guskow , Luciano Rosa Vicente , Liziane Paixao Silva Oliveira. O sujeito passivo tributário na qualidade de pessoa dotada de sentimentos, de modo a favorecer reflexões sobre políticas públicas de incentivo ao adimplemento tributário. Outrora, o paradigma da racionalidade humana, apartada de emoções, ensejou a elaboração de um sistema jurídico-tributário essencialmente punitivo, sendo a sanção o único mecanismo preventivo e repressivo do descumprimento das normas de conduta. Todavia, a inadimplência tributária no Brasil é elevada, beirando patamares de

30% dos valores devidos anualmente. Essa marca prejudica a idealizada justiça fiscal, pois os sujeitos pagadores pagam por si e por aqueles que se evadem. Se todos contribuíssem em suas proporções, os ônus poderiam ser reduzidos. Por meio de análise bibliográfica multidisciplinar, buscou-se identificar o processo mental de tomada de decisões sobre o cumprimento ou descumprimento de normas jurídicas, do que se inferiu a forte presença de sentimentos, sendo a culpa o gatilho propulsor da honestidade. Em uma ponderação de valores internos, o sentimento de culpa pode, porém, ser neutralizado por outros sentimentos decorrentes de experiências, percepções e emoções arquivadas na memória. O fortalecimento da moralidade tributária dos indivíduos poderia contribuir para mitigar sentimentos negativos e desenvolver sentimentos positivos, o que geraria uma relação mais próxima e respeitosa entre o Estado e os contribuintes, como forma de fomentar o adimplemento tributário e alcançar a justiça fiscal.

O CASHBACK DA REFORMA TRIBUTÁRIA E A CONCRETIZAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL: UMA ANÁLISE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 214/2025 À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS. Iriana Custodia Koch , Fabiano Pires Castagna. O sistema tributário brasileiro caracteriza-se por sua complexidade e regressividade, onerando desproporcionalmente as famílias de baixa renda. A Emenda Constitucional nº 132/2023, ao instituir o Imposto sobre Valor Agregado dual (IBS e CBS), elevou o mecanismo do cashback a instrumento constitucional de justiça fiscal. Este artigo analisa criticamente a Lei Complementar nº 214/2025, responsável por regulamentar a devolução de tributos sobre o consumo, sob a ótica dos princípios constitucionais tributários e dos objetivos fundamentais da República, como a dignidade da pessoa humana e a erradicação da pobreza. Avaliando a compatibilidade do modelo com os princípios constitucionais, seus critérios de elegibilidade, formas de restituição, mecanismos de controle e competências federativas. Também são consideradas experiências estaduais, como o programa “Devolve ICMS” do Rio Grande do Sul, e internacionais, que serviram de inspiração ao modelo brasileiro. Conclui-se que, embora represente avanço normativo relevante, a operacionalização do cashback demanda monitoramento e aprimoramentos para mitigar riscos de focalização e garantir sua eficácia redistributiva.

DEMOCRACIA CARIMBADA E O ORÇAMENTO SECRETO: O DESMONTE SILENCIOSO DA TRANSPARÊNCIA NO BRASIL. Gustavo Davanço Nardi. Examina, de forma crítica e interdisciplinar, o papel das emendas parlamentares no orçamento público brasileiro, com ênfase nas emendas de relator-geral (RP-9), popularmente conhecidas como “orçamento secreto”. Partindo da análise histórico-normativa desde a Constituição de 1988 até as recentes Emendas Constitucionais, o estudo identifica impactos significativos sobre os princípios da transparência, moralidade, impessoalidade e eficiência administrativa. Introduz-

se o conceito de “democracia carimbada”, que descreve um modelo de alocação de recursos públicos orientado por interesses políticos individuais e desvinculado de critérios técnicos claros, comprometendo o planejamento estatal e a justiça fiscal. O trabalho dialoga com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, destacando as decisões paradigmáticas na ADPF 850 e na ADI 7.697, que estabeleceram parâmetros para a rastreabilidade, publicidade e controle social da execução orçamentária. Utilizando abordagem qualitativa, pesquisa bibliográfica e documental, o estudo propõe diretrizes jurídicas para reconstruir um processo orçamentário alinhado ao interesse público, fortalecendo a accountability, a participação social e o pacto federativo. Busca-se, assim, contribuir para a consolidação de um modelo de gestão fiscal que assegure a efetividade dos direitos fundamentais e promova um desenvolvimento nacional mais equilibrado e sustentável.

A TRIBUTAÇÃO DA RENDA NA DISSOLUÇÃO PARCIAL DE SOCIEDADE. Flávio Couto Bernardes , Tania de Cassia Linhares , Larissa Galvão Arruda Costa. Tem por escopo analisar o tratamento tributário dado à devolução de participação societária por meio de bens, direitos e valores ao sócio dissidente em uma dissolução parcial de sociedade, tanto da perspectiva da pessoa física, quanto da pessoa jurídica, à luz do entendimento adotado pela Coordenação-Geral de Tributação na Solução de Consulta Cosit n. 131, de 2016, e à luz da jurisprudência. Identificar as dissonâncias na interpretação da legislação tributária e explorar a correta classificação dos componentes do patrimônio líquido de uma empresa por ocasião da dissolução parcial de uma sociedade, a fim de se definir: o que, como e qual será a carga tributária incidente sobre os bens e direitos devolvidos ao sócio dissidente.

TRIBUTAÇÃO COMO INFRAESTRUTURA DA SUSTENTABILIDADE: REFORMA E CAMINHOS FUTUROS. Fernanda Ramos Konno , Enliu Rodrigues Taveira , Lídia Maria Ribas. A crescente demanda por justiça social exige a revisão do papel do sistema tributário como instrumento de desenvolvimento sustentável. Portanto, o artigo analisa a tributação como infraestrutura, para além de sua função arrecadatória, da implementação de políticas públicas voltadas à sustentabilidade no século XXI. Concepção de que os tributos são elementos estruturantes da Constituição Econômica e Financeira, articulando arrecadação, justiça distributiva e proteção ambiental. Em diálogo com teorias clássicas e contemporâneas, discute-se a função extrafiscal da tributação e o financiamento público da sustentabilidade. Examina-se também a Reforma Tributária brasileira, inaugurada pela Emenda Constitucional n. 132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar n. 214/2025, destacando inovações normativas e desafios de implementação. Por fim, considera-se que a tributação deve ser, sim, entendida como infraestrutura da sustentabilidade, em especial ao considerar que a

reforma tributária (EC 132/2023 e LC 214/2025) sinaliza avanços ao incorporar princípios como simplicidade, progressividade e sustentabilidade, com seus resultados dependentes da forma como a legislação infraconstitucional será aplicada.

A DIMENSÃO DE GÊNERO NA TRIBUTAÇÃO: REFLEXÕES SOBRE A PINK TAX NO CONTEXTO BRASILEIRO. Frank Aguiar Rodrigues. A incidência da Pink Tax no contexto da tributação de produtos voltados para mulheres. Com as transformações sociais e econômicas que redefinem o papel feminino, observa-se uma disparidade nos custos de bens e serviços destinados ao público feminino, caracterizando o fenômeno conhecido como Pink Tax. A parte teórica investiga como a tributação, muitas vezes pautada na classificação de não essencialidade dos produtos, contribui para o aumento dos preços de itens de higiene e beleza. Explora-se a relação entre a definição de essencialidade e a tributação diferenciada, evidenciando desigualdades de gênero no sistema tributário. As fontes foram selecionadas por meio de triagens online em plataformas como Google Scholar, periódicos acadêmicos, sites jurídicos e livros físicos. Realizou-se ainda uma análise comparativa qualitativa das alíquotas de IPI e ICMS incidentes sobre um rol de produtos, revelando que aqueles consumidos predominantemente por mulheres são, em geral, tributados com alíquotas superiores. O estudo também aborda a construção social da beleza como fator que influencia a tributação desses produtos, reforçando a necessidade de revisão dos princípios constitucionais tributários à luz da igualdade de gênero.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TERREIROS DE CANDOMBLÉ E A INTERNACIONALIZAÇÃO DA LIBERDADE RELIGIOSA. Eliza Remédio Alecrim , Iara Pereira Ribeiro , Rafael Kaue Feltrim Oliveira. A internacionalização da liberdade religiosa constitui vetor fundamental para a interpretação contemporânea do direito brasileiro, especialmente diante da proteção conferida pela Constituição de 1988 e pelos tratados internacionais de direitos humanos, como o Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos (1966) e a Convenção Americana de Direitos Humanos (1969). O trabalho analisa a aplicação da imunidade tributária, assegurada aos templos de qualquer culto aos terreiros de candomblé, considerando suas peculiaridades. Parte-se do pressuposto de que a gestão tributária deve alcançar não apenas as entidades com fins lucrativos, mas também aquelas cuja finalidade principal não envolva lucros, como as instituições religiosas. Observou-se que a jurisprudência tende a reconhecer a imunidade em favor dos terreiros, especialmente em relação ao espaço físico destinado às práticas religiosas, à transmissão oral e às atividades culturais associadas. Verificou-se, ainda, que determinadas atividades complementares tem sido abrangidas por essa imunidade, embora subsistam debates quanto à extensão da proteção. Os resultados sugerem que a aplicação da imunidade aos terreiros vem se consolidando no plano jurisprudencial, em convergência com a ordem constitucional e os

compromissos internacionais assumidos pelo Brasil. Esse processo reforça a efetividade da liberdade religiosa em sua dimensão internacionalizada, embora persistam desafios interpretativos e práticos que demandam análise contínua da temática.

Ana Paula Basso. UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA. anapaula.basso@gmail.com

Raymundo Juliano Feitosa. Universidade Católica de Pernambuco. raymundojf@gmail.com

Fabio Fernandes Neves Benfatti Universidade do Estado de Minas Gerais. benfatti@hotmail.com

TRIBUTAÇÃO COMO INFRAESTRUTURA DA SUSTENTABILIDADE: REFORMA E CAMINHOS FUTUROS

TAXATION AS SUSTAINABILITY INFRASTRUCTURE: REFORM AND FUTURE PATHS

Fernanda Ramos Konno ¹

Enliu Rodrigues Taveira ²

Lídia Maria Ribas ³

Resumo

A crescente demanda por justiça social exige a revisão do papel do sistema tributário como instrumento de desenvolvimento sustentável. Portanto, o artigo analisa a tributação como infraestrutura, para além de sua função arrecadatória, da implementação de políticas públicas voltadas à sustentabilidade no século XXI. Para tanto, adota-se a metodologia qualitativa, com uso de pesquisa bibliográfica e documental. A pesquisa parte da concepção de que os tributos são elementos estruturantes da Constituição Econômica e Financeira, articulando arrecadação, justiça distributiva e proteção ambiental. Em diálogo com teorias clássicas e contemporâneas, discute-se a função extrafiscal da tributação e o financiamento público da sustentabilidade. Examina-se também a Reforma Tributária brasileira, inaugurada pela Emenda Constitucional n. 132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar n. 214/2025, destacando inovações normativas e desafios de implementação. Por fim, considera-se que a tributação deve ser, sim, entendida como infraestrutura da sustentabilidade, em especial ao considerar que a reforma tributária (EC 132/2023 e LC 214/2025) sinaliza avanços ao incorporar princípios como simplicidade, progressividade e sustentabilidade, com seus resultados dependentes da forma como a legislação infraconstitucional será aplicada.

Palavras-chave: Justiça fiscal, Extrafiscalidade, Desenvolvimento sustentável, Políticas públicas, Direitos fundamentais

Abstract/Resumen/Résumé

The growing demand for social justice requires a review of the tax system's role as an

¹ Bolsista da CAPES. Mestranda em Direito pela UFMS. Pesquisadora do Grupo de Pesquisas no CNPq - Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento Sustentável. Advogada. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8173217305490684>. E-mail: fernandakonno@gmail.com.

² Mestrando em Direito no PPGD da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul. Advogado da Caixa Econômica Federal. <https://lattes.cnpq.br/4750993182803902>. Orcid: <https://orcid.org/0009-0003-1549-3039>; E-mail: enliu.r@ufms.br.

³ Professora Titular (FADIR/UFMS). Doutora e Mestre (PUC/SP). Pós-doutora (Universidade de Coimbra; Universidade Nova de Lisboa). Líder - Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento Sustentável (CNPq). Membro do CEDIS/UNL. <http://lattes.cnpq.br/6871754362505452>. <https://orcid.org/0000-0003-4764-6661>. limaribas@uol.com.br.

instrument of sustainable development. Therefore, this article analyzes taxation as an infrastructure, beyond its revenue-raising function, for the implementation of public policies focused on sustainability in the 21st century. To this end, a qualitative methodology is adopted, utilizing bibliographic and documentary research. The research is based on the concept that taxes are structuring elements of the Economic and Financial Constitution, articulating revenue collection, distributive justice, and environmental protection. In dialogue with classical and contemporary theories, the article discusses the extra-fiscal function of taxation and the public financing of sustainability. It also examines the Brazilian Tax Reform, inaugurated by Constitutional Amendment No. 132/2023 and regulated by Complementary Law No. 214/2025, highlighting regulatory innovations and implementation challenges. Finally, it is considered that taxation should indeed be understood as an infrastructure for sustainability, especially when considering that the tax reform (EC 132/2023 and LC 214/2025) signals advances by incorporating principles such as simplicity, progressivity and sustainability, with its results dependent on the way in which infra-constitutional legislation will be applied.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Fiscal justice, Extrafiscality, Sustainable development, Public policies, Fundamental rights

INTRODUÇÃO

As desigualdades sociais e ambientais cada vez mais acentuadas têm colocado em evidência a necessidade de repensar o papel do Estado e de suas instituições na promoção de um modelo de desenvolvimento sustentável. Isto é, o sistema tributário compreendido como mecanismo voltado à viabilização de políticas públicas que conciliem crescimento econômico, proteção ambiental e justiça social.

Essa perspectiva insere a tributação no centro do debate sobre os limites do Estado fiscal e as condições materiais para a efetividade dos direitos fundamentais. Portanto, o problema que se coloca é o de investigar em que medida o sistema tributário pode ser redesenhado de modo a funcionar como infraestrutura da sustentabilidade, superando a visão reducionista de mero instrumento arrecadatário.

A hipótese inicial é a de que, ao assumir funções extrafiscais e internalizar externalidades negativas, o sistema torna-se capaz de direcionar comportamentos econômicos e financiar políticas ambientais e sociais, sendo peça-chave na construção de uma transição justa e ecológica. Nesse sentido, a tributação ambiental e os mecanismos de *accountability* fiscal emergem como pilares de um modelo institucional.

O objetivo geral da pesquisa consistiu em analisar a configuração do sistema tributário como infraestrutura da sustentabilidade, compreendendo-o como elemento estruturante. Dentre os objetivos específicos, estão (i) examinar os fundamentos dessa concepção; (ii) discutir as inovações trazidas pela Reforma Tributária, com especial atenção à Emenda Constitucional n. 132/2023 e à Lei Complementar n. 214/2025; e (iii) propor caminhos para consolidar a tributação como instrumento de financiamento e indução da sustentabilidade no século XXI.

A relevância do estudo reside na constatação de que os direitos fundamentais, inclusive o direito ao meio ambiente equilibrado, dependem de recursos materiais e de instrumentos adequados para sua concretização. A partir da teoria de Holmes e Sunstein (2019), os direitos têm custos e sua efetividade depende de financiamento, o que coloca a tributação no centro da agenda. Metodologicamente, trata-se de uma pesquisa qualitativa, de natureza exploratória, com uso de pesquisa bibliográfica e documental.

Por fim, estruturou-se a pesquisa em três seções. A primeira desenvolve os fundamentos teóricos e jurídicos do sistema tributário enquanto infraestrutura da sustentabilidade, abordando a tributação como instrumento de políticas públicas. A segunda analisa a reforma tributária recente, enfatizando seus novos princípios, tributos e os desafios para a consolidação da sustentabilidade fiscal e ambiental. A terceira propõe caminhos jurídicos

para o século XXI, sugerindo mecanismos institucionais e normativos que permitam a integração entre tributação, políticas ambientais e compromissos internacionais.

1 FUNDAMENTOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO COMO INFRAESTRUTURA

A compreensão do sistema tributário como parte de uma infraestrutura da vida social e política exige uma mudança de perspectiva em relação à sua função clássica de mera arrecadação. Ao invés de ser concebida apenas como um mecanismo voltado a abastecer o erário, é necessário compreender a tributação como meio de viabilizar direitos fundamentais e sustentar políticas públicas, moldando comportamentos sociais a fim de finalidades coletivas.

A noção de “infraestrutura jurídica” ajuda a dar densidade a essa concepção: assim como as estradas, as redes de energia ou de telecomunicações constituem infraestruturas materiais ao funcionamento da sociedade, o sistema tributário representa uma infraestrutura invisível, sem a qual não se poderia assegurar a vigência de direitos, a execução de políticas públicas ou a efetividade do Estado. Ainda que elemento invisível, é estruturante e permeia todas as dimensões do pacto social.

Essa concepção encontra respaldo na teoria da Constituição Financeira e Constituição Econômica, que aponta para o papel do direito tributário e financeiro na organização do Estado contemporâneo. A primeira distingue-se da Constituição Econômica, pois, embora possa servir como instrumento de intervenção estatal, não se identifica nem se confunde com ela (Torres, 2014, p. 69).

O mesmo raciocínio vale em relação à Constituição Social ou à Constituição Político-Federativa. Essa distinção entre sistemas e subsistemas constitucionais encontra justificativa na própria complexidade da estrutura normativa, que, por sua vez, reflete a intrincada natureza das dinâmicas sociais e econômicas, conforme explica Heleno Taveira Torres (2014, p. 69). A Constituição Financeira prevê sobre “orçamento, receitas ou modalidades de despesas públicas; (...) abrangente das regras e princípios contidos ao longo de todo o texto constitucional e que regulem a atividade financeira do Estado” (Torres, 2014, p. 91).

Já Constituição Econômica “define os valores e princípios que norteiam a direção das condutas que interferem com a atividade econômica dos particulares ou dos entes estatais, mediante intervenção, regulação e outros” (Torres, 2014, p. 167). Nesse sentido, pode-se afirmar que a Constituição Econômica delinea a margem de liberdade da atuação estatal, enquanto a Constituição Financeira provê as ferramentas para tornar efetiva essa atuação, seja pela via da despesa, seja pela via da receita.

Não pode existir um Estado sem finanças. Por isso, cabe à Constituição Financeira estabelecer todo o complexo de relações jurídicas e condições institucionais para que o Estado possa organizar suas finanças, com responsabilidade fiscal, eficiência administrativa, observância das limitações ao poder de tributar, assim como aos princípios da ordem econômica, dentre outros (Torres, 2014, p. 108).

É nesse ponto que se evidencia a função estruturante da tributação, pois, sem instrumentos arrecadatários e extrafiscais, o Estado careceria de meios para realizar os fins constitucionais, incluindo a justiça social e a proteção ambiental. Para Torres (2014, p. 108), o Estado configurado pela Constituição Financeira possui finalidades próprias, mas também desempenha papel instrumental, conforme a competência e a atividade que lhe cabem.

Torres (2014, p. 108) assinala que, ultrapassado o paradigma liberal de absoluta “neutralidade” na atuação fiscal, reconhece-se a permanência de funções intervencionistas e de dirigismo, resultantes da articulação entre a Constituição Econômica e a Constituição Financeira. Assim, não é possível conceber um Estado Social dissociado de um Estado Financeiro eficiente, capaz de sustentar e concretizar as demandas e objetivos constitucionais.

Com vistas disso, compreende-se que ideia de a tributação transcender a função arrecadatória e assumir a função extrafiscal é consolidada para o debate da sustentabilidade. Desde o início do século XX, com a obra *The Economics of Welfare*, de Pigou, destacou-se a necessidade de internalizar as externalidades negativas da atividade econômica e surge, assim, o imposto pigouviano como técnica de indução, voltada a corrigir distorções de mercado ao imputar aos agentes privados o custo social de suas atividades (Salles; Matias, 2022, p. 153).

Pigou entende que o propósito de sua teoria é determinar os fatores econômicos que afetam direta e indiretamente as pessoas a fim de estabelecer políticas públicas para promoção do maior bem-estar possível à sociedade, advertindo que o bem-estar humano consiste em suas satisfações. A teoria de Pigou se restringe às satisfações que podem ser relacionadas a uma medida monetária, o chamado bem-estar econômico. Desse modo, o bem-estar econômico de um país estaria diretamente relacionado ao seu dividendo nacional, sendo afetado por três fatores: a eficiência econômica, a justiça distributiva e a estabilidade macroeconômica.

Mais tarde, a contribuição de Ronald Coase com *The Problem of Social Cost*, em 1960, problematizou esse modelo, apontando para a importância da definição de direitos de propriedade e da negociação privada na correção das externalidades (Salles; Matias, 2022, p. 156). Ainda que as abordagens divirjam em seus fundamentos, ambas reforçam a premissa estabelecida aqui de que o sistema jurídico, em especial a tributação, constitui um instrumento para alinhar interesses privados com o bem-estar coletivo.

No campo da sustentabilidade, a internalização de custos ambientais por meio de tributos, tais como a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA), exemplifica a aplicação prática dessa lógica – visa custear a fiscalização de atividades potencialmente poluidoras (Konno; Ribas, 2024, p. 97). Além disso, a tributação, enquanto infraestrutura normativa, também deve ser entendida à luz da advertência de Stephen Holmes e Cass Sunstein (2019, p. 45) de que todos os direitos têm custos.

O financiamento de direitos básicos por meio da renda tributária nos ajuda a ver claramente que os direitos são bens públicos: serviços sociais pagos pelo contribuinte e administrados pelo governo, cujo objetivo é aperfeiçoar o bem-estar coletivo e individual. Todos os direitos são positivos: (Holmes; Sunstein, 2019, p. 45).

A efetividade de direitos sociais, ambientais e culturais não é garantida pelo simples reconhecimento formal em textos constitucionais, é indispensável que existam fluxos contínuos de recursos públicos para viabilizar políticas que concretizem tais direitos. Essa perspectiva desfaz a ilusão de que direitos podem existir em abstrato, sem financiamento, pois “a tributação assume o papel de instrumento econômico nas políticas ambientais que visam induzir a adoção dos comportamentos desejados” (Ribas; Pinheiro, 2019, p. 244).

Dentro disso, a noção de sustentabilidade pressupõe uma integração entre justiça social, proteção ambiental e desenvolvimento econômico, tal como previsto no artigo 225 da Constituição da República Federativa do Brasil (Brasil, 1988). Essa integração só pode ser viabilizada por meio de políticas públicas, que demandam recursos financeiros e mecanismos de indução comportamental.

Sachs (2009, p. 276) advertia que, “longe de ser um apêndice das políticas de meio ambiente, o desenvolvimento sustentável é um conceito transversal que deve informar e coordenar o conjunto das ações do governo”. É preciso observar outro aspecto para compreender o sistema tributário como infraestrutura da sustentabilidade, que é o papel dos incentivos fiscais. Ao lado dos tributos destinados a desestimular ou estimular determinadas práticas, existem políticas de desoneração seletiva, renúncias fiscais e benefícios condicionados a contrapartidas ambientais e sociais.

Não por acaso, Peter Häberle (2015, p. 27) enfatiza a noção de uma sociedade aberta dos intérpretes da Constituição, isto é, “no processo de interpretação constitucional estão potencialmente vinculados todos os órgãos estatais, todas as potências públicas, todos os cidadãos e grupos”, não limitando-se a um elenco fixo de intérpretes da Constituição. Aqui, a

tributação, como instrumento de solidariedade social, deve ser constantemente reinterpretada à luz das novas exigências.

Nesse sentido, busca-se a constituição de um espaço de articulação entre direito, economia e política, fortalecendo um mecanismo de mediação entre interesses privados e necessidades coletivas. Se o orçamento público pode ser entendido como o plano político-financeiro do Estado, o sistema tributário é a engrenagem que alimenta esse plano e o conecta às demandas constitucionais. Sua ausência ou fragilidade equivaleria a um colapso da infraestrutura que sustenta a própria ideia de cidadania social e, portanto, deve ser compreendida a relação entre a reforma tributária e desenvolvimento sustentável.

2 REFORMA TRIBUTÁRIA E SUSTENTABILIDADE

A Emenda Constitucional n. 132/2023 inaugura uma das mais profundas transformações do sistema tributário brasileiro porque, para além da simplificação e da racionalização administrativa, incorpora, de forma inédita, elementos vinculados à sustentabilidade, reconhecendo que a tributação não pode se limitar ao equilíbrio fiscal, mas deve também ser alicerce para o desenvolvimento socioeconômico e para a proteção ambiental.

Essa perspectiva coloca o Brasil em sintonia com uma tendência que valoriza a integração entre justiça fiscal, justiça ambiental e direitos fundamentais, reposicionando o fisco como ator estratégico na transição para uma economia mais inclusiva e sustentável. A Constituição passa a sinalizar que os tributos não são neutros em relação ao futuro do país, mas integram uma arquitetura de incentivos, desincentivos e redistribuição que pode sustentar um projeto de desenvolvimento sustentável.

O novo modelo busca substituir uma estrutura fragmentada, marcada por cumulatividade, guerra fiscal e litigiosidade, por um sistema assentado em três grandes pilares: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios; a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal; e o Imposto Seletivo (IS), destinado a incidir sobre bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente (Brasil, 2023).

A criação desses tributos representa mais do que uma alteração técnica: configura uma mudança de paradigma que reconhece o potencial da tributação para induzir comportamentos sustentáveis, reduzir desigualdades e conferir maior transparência e eficiência à política fiscal (Figueiredo; Coelho, 2025, p. 10). A simplificação estrutural, ao reduzir a complexidade e a

regressividade, abre espaço para que o sistema tributário cumpra também a função de infraestrutura da sustentabilidade.

A EC 132/2023 (Brasil, 2023) foi construída sob princípios que dialogam diretamente com essa vocação. A simplicidade não é apenas uma exigência de eficiência administrativa, mas condição de justiça fiscal; a progressividade aparece como outro eixo, especialmente ao incidir sobre o patrimônio e a renda; a neutralidade, por sua vez, busca assegurar que a tributação não distorça artificialmente a concorrência, mas favoreça a livre iniciativa em bases equitativas; e a sustentabilidade como princípio orientador, expressando o compromisso de que a estrutura tributária deve servir não apenas ao presente, mas também à preservação de condições de vida para as gerações futuras.

Nesse contexto, a criação do Imposto Seletivo merece destaque. Ao incidir sobre bens e serviços nocivos à saúde e ao meio ambiente, ele materializa de maneira clara a função extrafiscal da tributação, aproximando-se da lógica pigouviana de internalização de externalidades negativas. Produtos poluentes, bebidas alcoólicas, cigarros e outros bens potencialmente lesivos deixam de ser tratados apenas como objetos de consumo e passam a ser reconhecidos como fatores de risco social cujo custo deve ser refletido no preço final (Otharan; Liebl, 2025, p. 130).

Em termos ambientais, abre-se a possibilidade de incluir combustíveis fósseis e atividades intensivas em carbono, em consonância com o debate sobre precificação do carbono e com compromissos assumidos pelo Brasil em acordos climáticos. Ao mesmo tempo, a vinculação do IS a bens específicos exige constante revisão e avaliação de impacto, para evitar que se converta em mero instrumento arrecadatório desvinculado de finalidades socioambientais (Otharan; Liebl, 2025, p. 133).

O IBS e a CBS, embora concebidos principalmente sob a lógica da simplificação e da não cumulatividade, também possuem potencial para dialogar com a sustentabilidade. Ainda que preveja a neutralidade do IBS (art. 156-A, parágrafo primeiro, da CRFB/88), reproduzida no art. 2º, da Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025 e estendida à CBS, “os tributos devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica, observadas as exceções previstas na Constituição Federal e na própria LC nº 215/2024” (Carvalho, 2025, p. 124).

Neste sentido, é prevista na EC 132/2023 a desoneração plena das exportações e dos investimentos, prognosticada no modelo, o que pode favorecer cadeias produtivas verdes, desde que acompanhada de mecanismos de condicionalidade ambiental (Brasil, 2023). A transparência na apuração e a concentração de benefícios em setores produtivos estratégicos

podem permitir maior previsibilidade, reduzindo espaço para renúncias fiscais opacas e pouco avaliadas.

É a LC 214/2025 (Brasil, 2025) um meio de concretização da possível vocação sustentável da reforma tributária. Se o texto constitucional atual é pormenorizado, necessita-se lembrar que “há diversos temas que, explicitamente, exigem uma disciplina mais detalhada, a fim de viabilizar a nova tributação do consumo” (Andrade, 2024, p. 1) e, para tanto, é justamente a lei complementar. A forma como essas normas forem construídas determinará se o novo modelo tributário consolidará a sustentabilidade como princípio efetivo ou se ficará restrito a uma proclamação programática.

É dentro desse panorama que se questiona, inclusive, os regimes especiais, exceções e renúncias, haja vista que podem corroer o quesito de sustentabilidade tanto ambiental quanto financeira da reforma tributária. Isto é, há de se assegurar que a legislação infraconstitucional incorpore instrumentos de avaliação periódica dos incentivos, metas de impacto ambiental e social e mecanismos de controle externo. capazes de aferir a efetividade dos incentivos em termos sociais e ambientais.

A inserção explícita da sustentabilidade na reforma também deve ser lida como um meio de alinhar objetivos ambientais com as políticas tributárias, com fins de cooperação e de uma economia verde (Frigotto; Hülse; Froufe, 2024, p. 394-5). A função extrafiscal dos tributos já era reconhecida (Ribas; 2005, p. 693), entretanto, o constituinte reformador amplia a base de legitimidade do sistema. Isso porque a tributação deve ser compreendida como instrumento de solidariedade coletiva.

Cada contribuinte, ao pagar tributos, participa da construção de um projeto de país que busca compatibilizar crescimento econômico, justiça social e proteção ambiental. Isso reforça a percepção de que o sistema tributário não é apenas uma engrenagem burocrática, mas parte do pacto constitucional de 1988.

Sem lei não temos civilização nem Estado de Direito, mas apenas barbárie. Por isso, a lei positiva emana de si autoridade moral que se impõe sobre os desejos e vontades individuais, exigindo, aprioristicamente, que seus termos sejam seguidos pelos membros da sociedade, inclusive pelos próprios agentes públicos, sem lhes atribuir capacidade para decidir, caso a caso, quando os ditames legais são dignos de serem observados e cumpridos e quando esses poderão ser flexibilizados de acordo com interesses parciais ou momentâneos (Ferreira Neto, 2024, p. 644).

No entanto, um desafio – dos muitos que advêm com a reforma tributária – é transformar a promessa de simplicidade, progressividade, neutralidade e sustentabilidade em

normas operacionais resistentes às pressões de grupos de interesse e ao risco de fragmentação política. E, nesse ponto, a questão da transparência é particularmente sensível porque, conforme aponta Pinheiro (2022, p. 64), “a promoção de transparência, em relação aos gastos tributários, viabiliza o controle dos programas de benefícios fiscais em diferentes estágios”.

Sendo assim, a sustentabilidade, como princípio, pode desafiar a pensar em políticas de longo prazo, significando que a arrecadação obtida com o IS, por exemplo, não deve se diluir em despesas correntes, mas ser vinculada programas voltados ao financiamento da transição energética, da mobilidade urbana sustentável e da inovação tecnológica verde.

Nessa linha, importa observar que o debate sobre tributação sustentável se conecta diretamente com a Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas, que estabeleceu os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) como diretrizes para enfrentar desafios econômicos, sociais e ambientais (ONU, 2015, p. 36). Ao relacionar-se com essa agenda, a reforma tributária brasileira pode ser compreendida como parte de um esforço de alinhar políticas fiscais a metas internacionais de justiça social e proteção ambiental.

Entre os ODS, destaca-se a ODS 16, que propõe o fortalecimento de instituições eficazes, responsáveis e inclusivas. No campo tributário, isso significa que a efetividade de mecanismos, como o IS, dependerá de sua concepção normativa e da solidez institucional e da transparência na sua aplicação, garantindo que sua arrecadação seja destinada a finalidades socioambientais legítimas.

Assim, a vinculação entre a reforma tributária e a ODS 16 reforça a ideia de que sustentabilidade fiscal e democrática caminham juntas, projetando o sistema tributário como parte de um compromisso global com a Agenda 2030. Em síntese, a reforma tributária representa uma oportunidade para reconstruir o sistema brasileiro em bases simples e sustentáveis, haja vista que a introdução de princípios explícitos de sustentabilidade, a criação do IS, a simplificação estrutural e a possibilidade de condicionar incentivos a metas verificáveis podem configurar avanços.

3 CAMINHOS PARA O SÉCULO XXI

Pensar o sistema tributário como infraestrutura da sustentabilidade exige deslocar o olhar para além da mera arrecadação imediata ao erário e integrá-lo às dinâmicas de governança ambiental, social e econômica. O desafio do século XXI seria de consolidar um modelo capaz de sustentar políticas públicas em bases transparentes e democráticas, garantindo tanto a

efetividade dos direitos fundamentais quanto a preservação das condições sociais e ambientais para as futuras gerações.

O primeiro caminho para o futuro está na busca da sustentabilidade fiscal. O Tribunal de Contas da União (TCU, 2022) tem reiterado que benefícios tributários sem critérios claros representam um risco à sustentabilidade das contas públicas, pois reduzem a base de arrecadação sem comprovação de sua efetividade social. Esse diagnóstico revela que a política tributária precisa ser ancorada em avaliações periódicas, com indicadores que permitam aferir os resultados obtidos.

Mais do que uma questão contábil, trata-se de um desafio de justiça intergeracional. Incentivos ineficazes não apenas comprometem a arrecadação presente, mas transferem custos para as gerações futuras, que herdaram um Estado mais endividado e menos capaz de financiar políticas sociais.

Sendo assim, no âmbito de diálogo entre o princípio da justiça intergeracional e a justiça ambiental, é fundamental considerar a perspectiva temporal e incluir como responsabilidade a ser vivenciada no presente a efetivação do direito ao meio ecologicamente equilibrado, e não deixar que o ônus do progresso seja suportado, também, pelo futuro (Costa; Santos, 2013, p. 146).

Dessa forma, a sustentabilidade tributária é condição para a efetividade dos direitos fundamentais e para a preservação do pacto social. Outro desafio relevante é a construção de uma governança tributária capaz de harmonizar interesses federativos. A criação do IBS, gerido por um Comitê Gestor nacional, representa uma inovação institucional que só será bem-sucedida se acompanhada de mecanismos de cooperação entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Torres (2014, p. 108) observa que a Constituição Financeira fornece as ferramentas para que o Estado organize suas finanças, mas a efetividade depende da coordenação entre entes federados e da observância de princípios constitucionais. Nesse sentido, a experiência histórica de guerras fiscais mostra que a ausência de mecanismos cooperativos pode desestruturar o sistema e gerar competição predatória entre os entes.

Para o século XXI, deve-se perseguir a consolidação de instituições que assegurem previsibilidade, transparência e mecanismos de resolução de conflitos, de modo a fortalecer a credibilidade do sistema e a confiança dos contribuintes. A noção de Estado fiscal precisa ser revista para abrir espaço à ideia de um Estado planejador, capaz de utilizar a tributação como instrumento de coordenação do desenvolvimento.

Sachs (2004, p. 214) já advertia que a sustentabilidade requer políticas públicas de longo prazo, articuladas em múltiplas dimensões (social, ambiental, econômica, cultural e territorial). Nesse contexto, a tributação deixa de ser apenas um meio de arrecadação e se converte em engrenagem estratégica para orientar investimentos em educação, saúde, inovação tecnológica, saneamento e mobilidade urbana sustentável.

A função extrafiscal, reconhecida desde a tradição pigouviana (Salles; Matias, 2022, p. 153), deve ser ressignificada como política de indução a trajetórias de desenvolvimento sustentável. Incentivos fiscais não podem ser concebidos como concessões permanentes ou privilégios setoriais, mas como instrumentos condicionados a contrapartidas sociais e avaliados segundo sua contribuição para os objetivos constitucionais.

O fortalecimento da participação social é outro caminho essencial. Peter Häberle (2015, p. 27) lembra que a interpretação constitucional deve ser concebida como tarefa de uma “sociedade aberta dos intérpretes da Constituição”, na qual todos os atores sociais, sendo estes cidadãos, grupos, organizações e instituições públicas, têm voz na construção do sentido normativo. Aplicada ao campo tributário, essa visão reforça a necessidade de democratizar a política fiscal, de modo que decisões sobre incentivos, benefícios e prioridades de arrecadação não sejam tomadas apenas por tecnocracias estatais ou por pressões setoriais, mas contem com controle público efetivo.

A *accountability* fiscal, portanto, não se limita à atuação de órgãos de controle como o TCU, mas exige o engajamento de universidades, entidades da sociedade civil e movimentos sociais. Relatórios obrigatórios de impacto socioeconômico das renúncias fiscais, bem como plataformas digitais de transparência ativa, representam instrumentos concretos para aproximar o cidadão da política tributária e ampliar a legitimidade democrática do sistema.

Por fim, é preciso reafirmar a tributação como infraestrutura normativa da sustentabilidade. Assim como estradas, energia e telecomunicações constituem infraestruturas físicas indispensáveis ao funcionamento da sociedade, o sistema tributário é a infraestrutura invisível que sustenta a efetividade dos direitos fundamentais e das políticas públicas. Sem uma base fiscal sólida, a Constituição corre o risco de se converter em um projeto normativo sem viabilidade material.

A articulação entre arrecadação, justiça distributiva e proteção ambiental mostra que a tributação deve ser compreendida como condição estrutural para a cidadania. Como destaca Torres (2014, p. 108), não é possível conceber um Estado Social dissociado de um Estado Financeiro eficiente. No século XXI, essa afirmação se torna ainda mais urgente: sem

financiamento público consistente, a promessa de direitos fundamentais e de sustentabilidade permanece vazia.

Os caminhos indicam que a consolidação do sistema tributário como infraestrutura da sustentabilidade depende de três dimensões articuladas: fiscal, ao assegurar responsabilidade e justiça intergeracional; institucional, ao fortalecer a cooperação federativa e a capacidade de planejamento estatal; e democrática, ao ampliar a participação social e os mecanismos de *accountability*. Trata-se de repensar a tributação não como um fim em si mesma e como alicerce normativo e político de um projeto nacional que busca compatibilizar crescimento econômico, justiça social e proteção ambiental.

A consolidação de um sistema tributário sustentável exige também a criação de instituições capazes de garantir estabilidade normativa e cooperação federativa. A experiência histórica das guerras fiscais demonstrou que, sem coordenação, os tributos se convertem em instrumentos de competição predatória entre entes federados. Nesse cenário, a governança do IBS, mediante o Comitê Gestor, pode tornar-se um espaço de inovação institucional, desde que assegure representatividade, mecanismos de deliberação equilibrada e transparência em suas decisões.

Outro aspecto decisivo refere-se à justiça intergeracional. Benefícios fiscais sem avaliação adequada não apenas corroem a arrecadação imediata, mas transferem custos para as gerações futuras, comprometendo a capacidade do Estado de financiar políticas sociais e ambientais. Como alertam Holmes e Sunstein (2019), todo direito tem custos e depende de uma base fiscal sólida; por isso, a sustentabilidade tributária não pode ser dissociada da sustentabilidade democrática e da efetividade dos direitos fundamentais.

Por fim, a sustentabilidade da tributação passa pelo fortalecimento da participação social e da *accountability*. A democratização da política fiscal, com relatórios acessíveis e instrumentos de controle externo, amplia a legitimidade das escolhas tributárias e previne a captura do sistema por pressões setoriais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O percurso desenvolvido ao longo da presente pesquisa demonstrou que a tributação deve ser compreendida como infraestrutura normativa da sustentabilidade, fundamento indispensável para viabilizar direitos fundamentais e políticas públicas no século XXI. Essa concepção rompe com a visão reducionista do tributo como mero mecanismo arrecadatório e o

reposiciona em consonância com a teoria da Constituição Econômica e Financeira, em sintonia com a ordem social e ambiental delineada pela Constituição de 1988.

A partir dos fundamentos teóricos, verificou-se que já foi demonstrada a capacidade do sistema jurídico e, em especial, da tributação de alinhar interesses privados ao bem coletivo por meio da internalização das externalidades negativas. Ao compreender que todos os direitos possuem custos, entende-se a exigência de fluxos contínuos de recursos públicos para se concretizarem.

Desse modo, compreende-se que não há sustentabilidade, justiça social ou proteção ambiental possíveis sem a sustentação fiscal que apenas um sistema tributário eficiente pode garantir. Na sequência, quando se buscou uma análise da reforma tributária, realizadas pela EC n. 132/2023 e LC n. 214/2025, foi possível evidenciar avanços normativos. Os princípios da simplicidade, progressividade, neutralidade e sustentabilidade apontam para um novo paradigma, no qual a tributação se reconhece como parte do projeto constitucional de desenvolvimento justo e inclusivo.

No mesmo sentido, a criação do IBS, da CBS e do IS representa uma ruptura com a fragmentação anterior, ao mesmo tempo em que inaugura novas possibilidades de indução a práticas socioambientalmente responsáveis. Contudo, esse potencial dependerá da forma como a legislação infraconstitucional será construída e implementada, especialmente no que toca à avaliação de incentivos fiscais, à transparência nos gastos tributários e à prevenção de privilégios setoriais desprovidos de efetividade.

Por fim, ao projetar caminhos jurídicos para o século XXI, destacou-se que a consolidação da tributação como infraestrutura da sustentabilidade exige enfrentar três dimensões indissociáveis: (i) a fiscal, que assegura a responsabilidade intergeracional e a sustentabilidade das contas públicas; (ii) a institucional, que demanda mecanismos de cooperação federativa e de planejamento estatal; e (iii) a democrática, que requer participação social e *accountability* na formulação e no controle da política tributária.

A articulação dessas dimensões permite compreender que o tributo não apenas financia direitos, mas também conforma comportamentos econômicos e sociais, funcionando como alicerce do pacto constitucional. Portanto, as reflexões aqui apresentadas permitem concluir que o sistema tributário brasileiro se encontra diante de uma oportunidade: a de se reposicionar como eixo estratégico para a transição justa e ecológica, para a redução das desigualdades e para o fortalecimento da cidadania.

A concretização desse horizonte, contudo, não é apenas técnica e amplia para os campos da política e da ética. Depende da capacidade das instituições e da sociedade de

resistirem às pressões fragmentárias, de reafirmarem a transparência como princípio e de assumirem a sustentabilidade como prioridade inegociável. Assim, a tributação, ao lado das demais infraestruturas físicas e tecnológicas, deve ser reconhecida como infraestrutura essencial da democracia e da sustentabilidade, condição sem a qual os compromissos constitucionais e internacionais do Brasil permanecerão incompletos.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Notas sobre a Regulamentação da Reforma Tributária por Lei Complementar. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 56, 2024. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2551>. Acesso em: 23 set. 2025.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 ago. 2025.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 132, de 20 de novembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 21 dez. 2024. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 14 ago. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar n. 214, de 30 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 14 ago. 2025.

CARVALHO, Raphaelle Costa. **A Lei Complementar em Direito Tributário e o Risco ao Federalismo Fiscal**: os limites para a lei complementar dispor sobre conflitos de competência e estabelecer normas gerais. 158f. 2025. Dissertação (Mestrado em Direito), Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2025. Disponível em: <https://www.bdt.d.uerj.br:8443/bitstream/1/24293/6/Disserta%c3%a7%c3%a3o%20-%20Raphaelle%20Costa%20Carvalho%20-%202025%20-%20Completa.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2025.

COSTA, Hirdan Katarina De Medeiros; SANTOS, Edmilson Moutinho Dos. Justiça e sustentabilidade: a destinação dos royalties de petróleo. **Estudos Avançados**, São Paulo, vol. 27, n° 77, p. 143-160, 2013. DOI: 10.1590/S0103-40142013000100011. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ea/a/YDDVVhzLV5f5mMXtGjK87dx/?lang=pt>. Acesso em: 16 set. 2025.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. Crise Epistêmica no Direito Tributário Contemporâneo: do Esgotamento do Formalismo Normativista aos Riscos do Solidarismo Fiscal. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 56, p. 629-665, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.56.28.2024.2532. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2532>. Acesso em: 23 set. 2025.

FRIGOTTO, Sabrina; HÜLSE, Levi; FROUFE, Pedro Madeira. O Direito Social a um Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado e a Tributação Verde no Desenvolvimento Sustentável Brasileiro. **Revista Pensamento Jurídico**, São Paulo, v. 18, n. 3, p. 379-397, 2024. Disponível em: <https://ojs.unialfa.com.br/index.php/pensamentojuridico/article/view/972>. Acesso em: 23 set. 2025.

FIGUEIREDO, Bruno Mendes; COELHO, Maycon Raulino. A proteção ao meio ambiente na reforma tributária e a emenda constitucional nº 132. **Revista Científica Multidisciplinar O Saber**, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 1-17, ago./dez. 2025. DOI: 10.51473/rcmos.v1i2.2025.1216. Disponível em: <https://submissoesrevistarcmos.com.br/rcmos/article/view/1216>. Acesso em: 22 set. 2025.

HÄBERLE, Peter. Hermenêutica Constitucional – A Sociedade Aberta dos Intérpretes da Constituição: Contribuição para Interpretação Pluralista e “Procedimental” da Constituição. **Direito Público**, [S. l.], v. 11, n. 60, p. 25-50, 2015. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/2353>. Acesso em: 23 set. 2025.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O Custo dos Direitos**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019.

KONNO, Fernanda Ramos; RIBAS, Lúcia Maria. Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA): (in)efetividade na proteção ambiental. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 163, n. 2024, p. 93-108, out./dez. 2024. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/825>. Acesso em: 5 ago. 2025.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Transformando Nosso Mundo: A Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável**. Trad. Centro de Informação das Nações Unidas para o Brasil (UNIC Rio). Rio de Janeiro: UNIC, 2015. Disponível em: <https://brasil.un.org/sites/default/files/2020-09/agenda2030-pt-br.pdf>. Acesso em: 27 set. 2025.

OTHARAN, João Pedro Ruppenthal; LIEBL, Helena. Tributação Ambiental: nuances em relação aos veículos automotivos na reforma tributária. **Revista Eletrônica da OAB Joinville**, Joinville, v. 1, n. 11, p. 126-142, jul./dez. 2025. Disponível em: <https://revista.oabjoinville.org.br/edicoes/revista-eletronica-da-oab-joinville-ano-11--vol-1---2025.pdf>. Acesso em: 4 ago. 2025.

RIBAS, Lúcia Maria. Defesa Ambiental: utilização de instrumentos tributários. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

RIBAS, Lúcia Maria; PINHEIRO, Hendrick. Taxa de resíduos sólidos como instrumento para promoção do direito fundamental ao meio ambiente equilibrado. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, Curitiba, v. 10, n. 2, p. 233-260, 2019. DOI: 10.7213/rev.dir.econ.soc.v10i2.23915. Disponível em: <https://periodicos.pucpr.br/direitoeconomico/article/view/23915>. Acesso em: 23 set. 2025.

SACHS, Ignacy. Desenvolvimento sustentável: desafio do século XXI. **Ambiente & Sociedade**, [s. l.], vol. 7, n. 2, p. 214-216, 2004.

SACHS, Ignacy. **A Terceira Margem: em busca do ecodesenvolvimento**. São Paulo: Companhia das Letras, 2009.

SALLES, Alexandre Ottoni Teatini; MATIAS, Ariella Lopes. Uma análise da teoria das externalidades de Pigou e Coase e suas aplicações na abordagem teórica da Economia Ambiental. **Informe Econômico (UFPI)**, Teresina, v. 44, n. 1, p. 146-175, jan./jun. 2022. DOI: 10.26694/2764-1392.2753. Disponível em: <https://periodicos.ufpi.br/index.php/ie/article/view/2753>. Acesso em: 27 ago. 2025.

PINHEIRO, Hendrick. TCU e a transparência nos gastos tributários. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, Porto Alegre, n. 50, p. 54-77, 2022. DOI: 10.22456/0104-6594.112518. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/revfacdir/article/view/112518>. Acesso em: 23 set. 2025.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Referencial de Controle de Benefícios Tributários**. Brasília: TCU, 2022.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Financeiro**. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.